



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.722021/2013-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.571 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2023
Recorrente CENTRO DE EDUCACAO MONJOLO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2009, 2010

CONTRATO DE COMODATO. RENDIMENTO SOBRE ALUGUEL. FUNDAMENTAÇÃO DO AI PELO ART. 49, § 1º DO RIR/99. EXAÇÃO DIFERENTE DA LEI 4.506/64. APLICÁVEL A PESSOA FÍSICA APENAS.

Por ser diferente do previsto no art. 23, VI da Lei 4506/64, o art. 49, § 1º do RIR/99 tem regramento específico, sendo inserido dentre do Livro I do Regulamento do Imposto sobre a Renda, que trata das pessoas físicas. Assim, não é aplicável a pessoas jurídicas.

AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO DIFERENTE DO DISPOSITIVO NORMATIVO INDICADO. AUSÊNCIA DE ERRO FORMAL. ANULAÇÃO DE PARTE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O erro material em Auto de Infração, caracterizado por fundamentação diferente do dispositivo normativo resulta em infração ao art. 142 do CTN e aos arts. 10 e 59 do Dec. 70.235/72, devendo a respectiva parte do AI ser anulada.

DEDUTIBILIDADE PROPORCIONAL. DESPESAS DE TERCEIROS NÃO PODEM SER DEDUZIDAS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA OU DA CSLL DO CONTRIBUINTE.

Despesas de terceiros não podem ser deduzidos do IRPJ e da CSLL devida pelo contribuinte. Sendo constatada despesas de terceiros no mesmo imóvel ocupado pelo sujeito passivo, deve haver a dedução parcial, de acordo com a proporção de utilização.

JUROS SOBRE MULTA. SELIC. SÚMULA Nº 108 DO CARF. INCIDÊNCIA

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, para, com base nas preliminares, a ele dar provimento parcial para, i) anular os lançamentos pertinentes à rubrica “rendimentos de uso gratuito de imóvel”; ii) no mérito, reduzir o montante das despesas não dedutíveis do valor de **R\$ 83.314,31** para **R\$ 55.538,30**, nos termos das tabelas elaboradas pelo Relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **338-358** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão n.º **02-61.142**, da 4ª Turma da DRJ/BHE (fls. **326-334**), em sessão realizada na data de 16 de outubro de 2014, por meio do qual o referido Órgão julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pelo Contribuinte (fl. **270-293** e docs. anexos), de forma a manter parte do crédito tributário lançado em desfavor do Impugnante.

I. Auto de Infração (AI), Impugnação e Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ)

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o Relatório do Acórdão da DRJ de fls. **327-330**.

Contra a sociedade acima qualificada foi lavrado Auto de Infração que lhe exige o pagamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no montante de R\$ 230.460,16 (duzentos e trinta mil, quatrocentos e sessenta reais e dezesseis), aí incluídos multa por lançamento de ofício e juros moratórios (fls. 236 a 261), como segue:

DEMONSTRATIVO I - VALORES LANÇADOS, EM R\$

IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO	VALOR	JUROS	MULTA	TOTAL
IRPJ	52.006,74	20.920,90	78.010,12	150.937,76
CSLL	27.373,51	11.088,62	41.060,27	79.522,40
SOMA	79.380,25	32.009,52	119.070,39	230.460,16

Tal lançamento originou-se da constatação de que a interessada cometera a infração descrita no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 225 a 235. Nele, o Autor

do feito esclarece que a interessada, dispondo de espaço físico de sua propriedade, cedeu parte de seu domínio em regime de comodato à pessoa jurídica coligada *de facto* UNIÃO DINÂMICA DE FACULDADES CATARATAS UDC LTDA., CNPJ n.º 01.208.350/0001-00; ademais, assumiu o ônus total das despesas de consumo de água e energia elétrica concernentes a este mesmo espaço. Observa que não foi oferecido à tributação o equivalente ao valor locatício da área cedida e acrescenta:

24. [...] A contribuinte, proprietária do imóvel, não obtém nenhuma vantagem comercial ou negocial com o comodato, ao contrário tem desvantagem, pois além das despesas de depreciação de seu imóvel em decorrência do desgaste do mesmo quando utilizado por terceiros, assume as despesas de água e luz geradas pelo comodatário, ou seja, aumenta suas despesas. Assim, do ponto de vista tributário, o "empréstimo gratuito" foi efetuado por mera liberalidade da empresa.

[...]

27. Vale frisar que, interpreta-se restritivamente a legislação que concede isenção ou qualquer outro benefício. Assim, tributa-se a cessão gratuita de uso de imóvel, como se aluguel fosse, quando restar comprovado que o mesmo foi dado em comodato a uma pessoa jurídica.

28. A cessão a título gratuito de imóvel não tributável é prevista no art. 6º, inciso III, da Lei n.º 7.713, de 1988, que assim determina: [...]

29. Não existe outra previsão legal para a cessão gratuita de imóveis sem tributação. Assim sendo não restando configurada a situação de isenção prevista em lei, há que se arbitrar um valor para se tributar a utilização do imóvel cedido em comodato.

[...]

32. A simulação do comodato é interessante ao grupo de empresas, pois, com ele, enquanto a contribuinte não aumentaria sua receita e por conseqüência seu lucro, a coligada não aumentaria sua despesa, aumentando seu lucro. Considerando-se que a coligada é empresa que aderiu ao PROUNI e tem praticamente todo seu lucro isento, torna-se vantajoso diminuir o lucro da contribuinte e aumentar o lucro da coligada, pois ocorre uma diminuição do valor de tributo a pagar, e, considerando-se o grupo econômico, mantendo-se o valor do lucro total distribuível aos sócios.

O Autor do feito esclarece que a base de cálculo do lançamento compõe-se de duas parcelas: (a) acréscimo à renda do valor locatício, igual a um décimo do valor venal do imóvel, na proporção da área efetivamente cedida pela interessada; e (b) glosa das despesas de consumo de água e energia elétrica que competiam à área cedida, bem como do valor do respectivo IPTU, na mesma proporção.

Diz ainda o Autor do feito:

[...]

51. Em tese, os atos jurídicos praticados pelo contribuinte e referentes a institutos do Direito Privado (comodato) parecem evidenciar a utilização de estratégia para se furar da tributação devida, não podendo passar ao largo dos "efeitos tributários", aparentemente, custeando-se pela via da ilicitude. Em tese, valendo-se da denominada "simulação", este contribuinte dissimulou negócio por meio do qual se costuma chamar abuso de forma jurídica, ou seja, deveria alugar o imóvel, todavia simulou um comodato.

Da multa de ofício e da qualificação da mesma

52. Em tese, a contribuinte deixou de escriturar em seus livros contábeis e fiscais receitas de aluguel, as quais simulou não existirem, utilizando-se, para tanto, de um Contrato de Comodato que fora assinado por Rosicler

Hauage do Prado, quer como comodante, quer como comodatária, haja vista que a mesma é administradora tanto da contribuinte como de sua coligada "UDC".

53. Em tese, ao não excluir de seus resultados despesas não necessárias às suas atividades, camufladas por uma cláusula em contrato de comodato utilizado como estratégia para se furtar da tributação devida, a contribuinte simulou despesas, diminuindo seu lucro tributável. Em tese, ao contabilizar despesas que deveriam ser reembolsadas ou pagas por sua coligada "UDC", fraudou a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, em livros exigidos pela lei fiscal.

54. Em tese, a contribuinte ao entregar sua Declaração DIPJ 2009 - ano calendário de 2008, e sua Declaração DIPJ 2010 - ano-calendário de 2009, considerando despesas não necessárias em seus resultados e sem declarar a totalidade de suas receitas, uma vez que se utilizou de estratégias para simular um comodato, omitiu informação às autoridades fazendárias.

55. Em tudo, e em tese, a contribuinte cometeu crime tributário ao omitir declaração sobre fatos para eximir-se, parcial ou totalmente, do pagamento de tributos.

Ciente em 4 de dezembro de 2013 (fl. 263), a interessada apresentou, em 30 de dezembro de 2013, sua impugnação de fls. 270 a 319, alegando, em resumo, o que segue.

[...]

2.8 - A MONJOLO e a DINÂMICA XODÓ prestam serviços educacionais de pré-escola, fundamental e 2o grau, enquanto a UDC se dedica às atividades de graduação em cursos universitários, especialização e pós-graduação [...].

2.9 - Parte do imóvel da Impugnante foi cedido em comodato à UDC para utilização no período noturno, enquanto a Impugnante o utiliza integralmente em dois períodos (manhã e tarde).

[...]

Aduz não ter havido simulação no caso vertente e que a simulação deve ser provada.

Prossegue afirmando que “o arbitramento em 10% do valor avaliado pela Prefeitura de Foz do Iguaçu para cobrança do IPTU do imóvel” teria “validade tão somente para pessoas físicas”. Acrescenta que o contrato de comodato haveria sido firmado “em abril de 2007 para cumprimento de determinações legais do MEC”, mas a comodatária só teria sido autorizada a funcionar em “outubro de 2008, com início das atividades em janeiro de 2009”. Com base nisto, afirma que “a fiscalização deveria ter considerado nos seus cálculos [...] valor locatício somente a partir de janeiro de 2009”.

Acrescenta:

2.31 - O outro erro cometido pela fiscalização diz respeito à área ocupada pela UDC, bem como o período de utilização. O Sr. Auditor Fiscal considerou que a UDC utilizava 5.000 m2 de um total de 8.810,16 m2 e 50% do tempo pela utilização noturna.

2.32 - Conforme informado à fiscalização por meio de respostas aos termos de intimação fiscal, a UDC utiliza atualmente aproximadamente 1.700 m2. Além disso, a Impugnante utiliza o imóvel em dois turnos, já que tem cursos de período integral, manhã e tarde, ou seja, seu grau de utilização é de dois terços, enquanto a UDC utiliza o imóvel apenas parcialmente e em um turno, o que corresponde a um terço do período.

[...]

2.34 - No que se refere às despesas de energia elétrica, água e IPTU consideradas não necessárias, de igual forma não assiste razão à fiscalização, uma vez que se tratam de despesas normais vinculadas às receitas das empresas e necessárias à realização de seus objetivos sociais [...].

2.35 - Além disso, conforme amplamente demonstrado e comprovado nos itens anteriores, ainda que se admitisse que parte das despesas fosse indedutível, o que não se aceita em hipótese alguma, o fato é que o levantamento foi efetuado de forma indevida, já que, conforme demonstrado acima, foram considerados a maior a área e o período de utilização.

2.36 - Do acima exposto, verifica-se que não poderia ter a fiscalização desprezado documentos que lhe permitissem verificar a realidade dos fatos, ou seja, de que a Impugnante cedeu uma parte muito pequena de seu imóvel a partir de 2009, o que demonstra desrespeito a um dos princípios que regem os atos da Administração Pública: a busca da verdade material.

[...]

2.44 - Por fim, no que tange a apuração da base de cálculo da CSLL, tais lançamentos nem poderiam ser levados a efeito, uma vez que as despesas tidas, supostamente, como desnecessárias para fins de apuração do imposto de renda, não devem sê-las para fins de CSLL, conforme previsto no Artigo 13 da Lei n.º 9.249/95 e em decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais [...].

Termina dizendo ser incabível a “exigência de juros de mora sobre a multa de ofício”.

3. Em suma, o Órgão julgador entendeu que os dispositivos normativos que tratam da situação não estão limitados a pessoas físicas, aplicando-se a pessoas jurídicas. A Lei 7.713/88 confirma a regra de que o valor locativo de imóvel cedido graciosamente é tributável, exceto quando o proprietário ocupe o imóvel ou ceda a familiar seu.

4. Quanto às afirmações de que a comodatária somente teria começado suas atividades a partir de janeiro de 2009 e que a comodatária somente teria utilizado parte do imóvel, entendeu a DRJ que não procedem, pois não constam no contrato quaisquer condições.

5. O Termo de Verificação Fiscal (TVF) indicou a tabela de cobrança.

ANO	VALOR VENAL	Área Total	Área Cedida	Utilização
		8.810,16 m ²	5.000,00 m ²	Noturna
		100,00%	56,753%	50%
(A)	(B)	(C) = 10% (B)	(D) = 56,753% (C)	(E) = 50% (D)
2008	5.885.646,06	588.564,61	334.026,06	167.013,03
2009	6.490.396,02	649.039,60	368.347,23	184.173,61

6. A alegação de que utiliza o imóvel em dois turnos, enquanto a UDC somente utiliza parcialmente em um turno não foi comprovada.

7. Os juros de mora estão previstos em lei, portanto, aplicáveis.

8. Sobre a CSLL, o dispositivo alegado não pode ser aplicado na situação. Sobre as despesas decorrentes do consumo de energia elétrica, água e IPTU, elas não podem ser

consideradas, pois não são necessárias à realização de seus objetos sociais, pois incorridas por terceiro.

9. A multa agravada se justificaria, se tivesse ocorrido simulação de negócio, não sendo constatado o dolo, decidiram os julgadores por reduzir a multa a 75%. Desta forma, reduziram o Auto de Infração para os seguintes parâmetros.

DEMONSTRATIVO II - VALORES MANTIDO, EM R\$

IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO	VALOR	JUROS	MULTA	TOTAL
IRPJ	52.006,74	20.920,90	39.005,06	111.932,70
CSLL	27.373,51	11.088,62	20.530,13	58.992,26
Soma	79.380,25	32.009,52	59.535,19	170.924,96

10. O dispositivo aprovado para o Acórdão foi elaborado nos seguintes termos (fl. 326-327):

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar parcialmente procedente a impugnação ora em exame, reduzindo o crédito tributário ao valor de R\$ 170.924,96.

Intime-se para extinção do crédito mantido, por pagamento ou por outra forma de extinção prevista em lei, no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

II. Recurso Voluntário

11. Em face da decisão da DRJ, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, em suma, o seguinte: **a)** Recorrente pertence a um grupo familiar, composto por pai, mãe, e dois filhos, os quais detém a totalidade das quotas sociais de empresa educacional, dentre elas a UDC e DINÂMICA XODÓ Ltda, sendo a administração a mesma. A MONJOLO presta serviços educacionais de educação básica e fundamental, já a UDC, educação universitária. Parte do Imóvel foi cedido em comodato à UDC, enquanto a Recorrente o utiliza integralmente em dois períodos (manhã e tarde). **“se houvesse locação do imóvel, haveria receita tributável para a Recorrente e despesa dedutível para a UDC. Ou seja, nenhum reflexo ou prejuízo haveria para a Fazenda Pública, porque, simplesmente os resultados se anulam”**. Não tem lógica, porque a UDC tem benefícios fiscais em decorrência do PROUNI. Houve cessão gratuita de uso de parte do imóvel para a UDC no período noturno, sendo legítimo o contrato de comodato; **b)** Não há previsão de tributação sobre contrato de comodato; **c)** Cita o art. 39 do RIR/99. O artigo trata exclusivamente da tributação sobre pessoas físicas, igualmente à previsão da Lei 7.713/88, assim não pode haver a tributação de pessoa jurídica. O art. 49 do RIR é aplicável somente a pessoas físicas; **d)** Não há fundamentação para que se tribute 10% do valor avaliado pela Prefeitura de Foz do Iguaçu, para a cobrança do IPTU do imóvel; **e)** O contrato foi firmado em abril de 2007 para cumprimento das determinações legais do MEC, mas a utilização somente se deu em outubro de 2008, com a Portaria n.º 1.235 de 09 de outubro de 2008, sendo que o início de suas atividades se deu em janeiro de 2009. Portanto, valor locatício apenas a

partir de 2009. A área ocupada pela UDC não foi de 5000 m², mas aproximadamente de 1.700 m². Além disto, a Recorrente utiliza o imóvel em dois turnos, já que tem cursos em período integral, manhã e tarde. Em 2009 ano a UDC começou a utilizar parte das instalações, com 19 alunos, em uma sala de aula apenas, depois, mais duas salas. No ano, não chegou a utilizar mais de 100 m². Há prova nos Autos. Cita a verdade material e dever do Fisco de investigação; **f)** Sobre as despesas de energia, água e IPTU, há de se levar em conta que o Recorrente usou grande parte das despesas, pois a UDC é bem menor, não havendo qualquer prejuízo ao fisco. Ademais, o tratamento da CSLL seria diferente quanto à dedução de despesas, pois não havendo previsão legal sobre a indedutibilidade, as demais são dedutíveis; **g)** Impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. Ao final, requer seja recebido o Recurso, com o conseqüente cancelamento dos AIs. Caso não acolhido o pedido, subsidiariamente reduzir o valor lançado, de acordo com a metragem de utilização do imóvel, bem como declarar ilegal a cobrança de SELIC sobre multa de ofício.

12. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

III. Apenso

13. Em apenso aos presentes Autos estão os de n.º **10945.722022/2013-41**, que tratam de representação fiscal para fins penais, não contendo questionamento dirigido ao CARF.

14. É o relatório.

Voto

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

IV. Tempestividade e admissibilidade

15. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **337 – 10/11/13**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **338 – 03/12/14**), conclui-se que este é tempestivo.

16. Tendo em vista que o Recurso Voluntário atende aos demais requisitos de admissibilidade, o conheço e, no mérito, passo a apreciá-lo.

PRELIMINARMENTE

V. Erro de sujeito passivo

17. Dentre os argumentos do Recorrente, ele alega que os arts. 39 e 49 do RIR/99 são aplicáveis somente a pessoas físicas e não a jurídicas. Afirma ainda que a Lei 7.713/88 confirma sua assertiva, na medida que cita parentes. Assim não pode haver a tributação de pessoa jurídica.

18. Ao se analisar os Autos de Infração, percebe-se que a Autoridade fiscal realmente utilizou o art. 49, § 1º do RIR/99 para fundamentar a incidência do tributo sobre o contrato de comodato entre a Recorrente e a UDC. Tal constatação pode ser confirmada no TVF, à fl. **231**, na qual o Agente fiscal atesta que a aplicação se daria pelo referido artigo (**g.n.**).

35. Nas orientações advindas mediante o **§1º do Art. 49 do Decreto nº 3.000/99** (Regulamento do Imposto de Renda), entende-se que será tributável o **valor locativo de imóvel cedido gratuitamente**, equivalente a **dez por cento do valor venal do imóvel cedido**, podendo ser adotado o **constante na guia do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)** correspondente ao ano-calendário considerado.

19. Antes de se proceder à análise do argumento do Requerente, cumpre colacionar o art. 49, §1º do RIR/99, bem como o art. 23, VI da Lei nº 4.506/64 (**g.n.**).

RIR/99	Lei nº 4.506/64
<p>Art. 49. <u>São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como</u> (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 3º, Lei nº 4.506, de 1964, art. 21, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):</p> <p>[...]</p> <p>§ 1º <u>Constitui rendimento tributável</u>, na declaração de rendimentos, <u>o equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente</u>, ou do <u>valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU</u> correspondente ao ano-calendário da declaração, ressalvado o disposto no inciso IX do art. 39 (<u>Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, inciso VI</u>).</p>	<p>Art. 23. <u>Serão classificados como aluguéis</u> ou "royalties" <u>tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:</u></p> <p>[...]</p> <p>VI - <u>o valor locativo do prédio urbano construído</u>, quando cedido seu uso <u>gratuitamente</u>.</p>

20. Importante salientar que é o art. 23, VI da Lei nº 4.506/64 que fundamenta o art. 49, § 1º do RIR/99, como se percebe na observação feita na parte final do artigo do RIR.

21. A DRJ entendeu que a alegação de que o art. 49 do Regulamento somente se aplicaria a pessoas físicas não condiz com o dispositivo. O mesmo se aplicaria ao dispositivo legal que o fundamenta, no caso, o art. 23 da Lei 4.506/64 (fl. **331**).

Nota-se, de plano, que nem o Regulamento, nem sua matriz legal, a Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, encontram-se restritos às pessoas físicas. Correta, portanto, a tributação levada a efeito pela autoridade lançadora.

22. Data vênua, entende-se que o entendimento da Turma de primeiro grau não está em consonância com o sistema jurídico. Há de se lembrar que tanto a Constituição da República quanto o Código Tributário Nacional definiram que a natureza do tributo, portanto, sua caracterização é definida essencialmente pelo fato gerador e pela base de cálculo. Isto está previsto nos artigos 145, § 2º e 154, I da CR e no artigo 4ª do CTN, os quais se colaciona abaixo (**g.n.**).

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 2º **As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.**

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, **impostos não previstos no artigo anterior, desde** que sejam não-cumulativos e **não tenham fato gerador ou base de cálculo** próprios dos discriminados nesta Constituição;

Art. 4º **A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação,** sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - **a denominação e demais características formais adotadas pela lei;**

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação

23. O STF tem várias decisões sobre a análise, inclusive súmulas, dentre elas a de número 595, cuja redação é a seguinte: É inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural.

24. Tomando em conta que o que define o tributo são eminentemente estes dois elementos (fato gerador e base de cálculo), percebe-se que a exação prevista no RIR/99 tem base de cálculo diferente da prevista na Lei, a qual, em tese, fundamentaria a obrigação disposta no Regulamento. O art. 23 da Lei nº 4.506/64 prevê que o “valor locativo” de imóvel, quando cedido gratuitamente, será classificado como aluguel, portanto, rendimento percebido pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos. Já o art. 49, § 1º do RIR/99 prevê que o montante “equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU” constitui rendimento tributável.

25. A lei define como base de cálculo o “valor locativo”, enquanto o Regulamento que a base de cálculo é o valor venal do imóvel, que também pode ser o valor constante na guia do IPTU. Daí, nota-se que, em que pesem propor tributar rendimento, os dispositivos demonstram tributos diversos, em razão de bases de cálculos distintas. A Lei em tributar “rendimento” em virtude do valor que pode ser alugado, já o Regulamento sobre “rendimento” com base no valor do imóvel.

26. Entende-se que o art. 49, §1º do Regulamento não estaria em consonância com o sistema jurídico, uma vez que disporia sobre tributo de competência da União incidente sobre valor de imóvel, o qual conteria a mesma base de cálculo de tributo de competência dos Municípios, nos termos do art. 156, I da CR e do art. 32 e art. 33 do CTN, que tratam do IPTU. Mais especificamente o art. 33 do CTN dispõe que “A base do cálculo do imposto” (IPTU) “é o valor venal do imóvel.”. A despeito disto, este Relator ou o CARF não possuem competência para afastar a aplicação ou deixar de observar decreto, sob o fundamento de

inconstitucionalidade, situação que poderia se configurar no presente caso. Assim, deve ser aplicado o artigo que fundamentou parte do AI.

27. Entretanto, em nova comparação da prescrição legal com a constante no Regulamento, constata-se nova distinção. A Lei 4.506/64 trata indistintamente de pessoas físicas e jurídicas ao longo de seus artigos. Um exemplo é o caso do inciso VI do art. 21, citado no *caput* do art. 23, que dispõe sobre direito de exploração de conjuntos industriais. Ora, a exploração industrial pode ser feita por pessoa física, mas comumente o é pela pessoa jurídica. Ademais há vários artigos citando expressamente pessoas jurídicas.

28. Por outro lado, o art. 49, § 1º do RIR/99 está inserido no Livro I do Regulamento, que trata da “TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS”, sendo as pessoas jurídicas reguladas a partir do Livro II do RIR, que começa no art. 146.

29. Em razão de se tratar de exação específica, diferente da prevista em lei, entende-se que a característica de indistinção entre pessoas físicas e jurídicas não deve ser estendida ao artigo do Regulamento. Em não havendo nenhum comando no art. 49 do RIR/99 que determine também a aplicação desta norma a pessoas jurídicas, deve prevalecer a definição de que se trata de dispositivo inserido em Livro aplicável apenas a pessoas físicas, por força do Princípio da Legalidade. Assim, deve o Auto de Infração nesta parte ser anulado.

VI. Fundamentação normativa discordante da descrição dos fatos

30. O Recorrente alega em diversos momentos que não haveria planejamento tributário por sua parte; de que não houve locação, mas tão somente comodato; de que não haveria fundamento para a cobrança.

31. Ainda que a alegação tenha sido genérica quanto à fundamentação do Auto de Infração no que diz respeito à cobrança dos rendimentos sobre cessão de imóvel para uso gratuito, também por se tratar de matéria de ordem pública, passa-se a se analisar a matéria.

32. A infração descrita para justificar a parte do AI que exige cobrança de rendimento de aluguel de imóvel cedido gratuitamente se pauta na relação entre o Recorrente e a UDC. No entendimento da Autoridade fiscal, o contrato de comodato se caracterizaria como simulação, buscando diminuir o lucro do Recorrente e aumentar o lucro da coligada (fl. **230**).

32. A simulação do comodato é interessante ao grupo de empresas, pois, com ele, enquanto a contribuinte não aumentaria sua receita e por consequência seu lucro, a coligada não aumentaria sua despesa, aumentando seu lucro. Considerando-se que a coligada é empresa que aderiu ao PROUNI e tem praticamente todo seu lucro isento, torna-se vantajoso diminuir o lucro da contribuinte e aumentar o lucro da coligada, pois ocorre uma diminuição do valor de tributo a pagar, e, considerando-se o grupo econômico, mantendo-se o valor do lucro total distribuível aos sócios.

33. Ainda dentro desta perspectiva, o Agente fiscal asseverou que o que realmente estava ocorrendo era um “tipo de distribuição disfarçada de lucros”, sendo que isto visava diminuir o “lucro da contribuinte (que é tributável)” e aumentar “o lucro da coligada (que é isento)” (fl. **231, g.n.**).

33. Considerando-se que se trata de **negócio efetuado entre empresas coligadas**, configura-se um **tipo de distribuição disfarçada de lucros**, uma vez que houve condição de favorecimento à empresa coligada, certamente condição mais vantajosa para a pessoa ligada do que se a contribuinte cedesse seu imóvel a terceiros, pois certamente haveria de cobrar aluguel.
34. A **distribuição disfarçada de lucros ocorre de forma onerosa ao fisco**, pois, diminui-se o lucro da contribuinte (que é tributável) e aumenta-se o lucro da coligada (que é isento).

34. Contudo, logo após a afirmação de que se tratava de distribuição disfarçada de lucros, a lavratura seguiu utilizando o art. 49, § 1º do RIR/99, como se viu no tópico anterior, de parte do TVF colacionado. Cumpre lembrar que o RIR trata sobre distribuição disfarçada de lucros com aluguéis, no art. 351, mas em situação completamente diferente, sobre dedução de despesas com aluguéis. Há ainda de se enfatizar que a distribuição disfarçada de lucros, em grande medida, é prevista no Decreto-Lei nº 1.598/77.

35. Assim, se observa que a fundamentação aponta para um tipo de infração e a fundamentação normativa para outra, ausência do cômputo e recolhimento de rendimento decorrente de aluguel de imóvel cedido gratuitamente.

36. Não é possível se afirmar que teria ocorrido erro formal, nos termos do art. 60 do Dec. 70.235/72, pois a Autoridade não só indicou artigo que não corresponde à distribuição disfarçada de lucros, mas também fundamentou a cobrança da base de cálculo do tributo pelo mesmo artigo, como se observa de fl. **231**.

37. Diante os documentos colecionados, podemos arbitrar o valor de locação anual pela tabela a seguir:

ANO	VALOR VENAL	Área Total	Área Cedida	Utilização
		8.810,16 m ²	5.000,00 m ²	Noturna
		100,00%	56,753%	50%
(A)	(B)	(C) = 10% (B)	(D) = 56,753% (C)	(E) = 50% (D)
2008	5.885.646,06	588.564,61	334.026,06	167.013,03
2009	6.490.396,02	649.039,60	368.347,23	184.173,61

37. Diante do exposto, percebe-se que houve infração ao art. 142 do CTN, pelo fato de identificar uma infração e fundamentar e aplicar outra. Há ainda infração ao art. 10 do Dec. 70.235/72, por divergência entre a descrição do fato e a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, bem como infração ao art. 59, também do Dec. 70.235/72, pois gera dúvida em relação à defesa do contribuinte, portanto, preterição de direito de defesa.

38. Desta forma, deve a parte do AI relacionada a tais infrações ser anulada.

MÉRITO

VII. Prazo e extensão do contrato

39. Afirma o Requerente que apesar do contrato ser firmado em abril de 2007, a utilização somente se deu em outubro de 2008, com a Portaria do MEC, sendo que o início de suas atividades se deu em janeiro de 2009. Portanto, valor locatício apenas a partir de 2009. Afirma que a área ocupada pela UDC não foi de 5000 m², mas aproximadamente de 1.700 m². Em 2009, ano que a UDC começou a utilizar parte das instalações, com 19 alunos, portanto não

chegou a utilizar mais de 100 m². Há prova nos Autos. Cita a verdade material e dever do Fisco de investigação.

40. Alega que tais afirmações, de que a UDC apenas começou a funcionar em 2009 e de que não foi utilizada toda a metragem total, são comprovadas nos Autos, entretanto, ter-se-ia apenas a Portaria do MEC (fl. 311). De outro lado há o contrato de comodato, à fl. 7, firmado em abril de 2007 e cedendo 5.000 m² para a UDC (g.n.).

Cláusula Primeira: A COMODANTE é proprietária de uma área de 8.810,16 m², para uso educacional, no qual cede uma área de 5.000,00 m², com frente para a Rua David Muffato, 367, no loteamento denominado Jardim Comercial das Bandeiras em Foz do Iguaçu/PR, em comodato ao COMODATÁRIO para ser utilizada na execução dos serviços de educação superior e pós-graduação da Faculdade Integrada das Cataratas com início a partir desta data e termino em 31 de dezembro de 2026, não podendo ceder a quem quer que seja e sob qualquer título, parcial ou totalmente, a aludida área.

41. O contrato não possui cláusula condicional, assim, ele passou a vigorar no momento de sua assinatura, dia 23 de abril. Mesmo que efetivamente se tenha utilizado em momento posterior, os efeitos jurídicos se dão na primeira data. Sobre o uso limitado, o contrato também prevê que são 5.000 m², aplicando-se a mesma regra da vigência. Não há inclusive indicação de prova que foi menos.

VIII. Período de utilização do imóvel e despesas dedutíveis

42. Há no Recurso alegação de que a Recorrente utiliza o imóvel em dois turnos, já que tem cursos em período integral, manhã e tarde, e a UDC apenas à noite, portanto, a dedução de despesas, energia, água e IPTU, não poderiam ter sido glosadas no montante que foram. Assevera ainda que o tratamento da CSLL seria diferente quanto à dedução de despesas, pois não havendo previsão legal sobre a indedutibilidade, as demais são dedutíveis.

43. Sobre o montante das despesas deduzidas, a Autoridade utilizou o parâmetro de 50% para representar o período noturno, como se percebe à fl. 223 (g.n.).

Área Total	Área Cedida	Fator de Área	Fator de Utilização Noturna	Fator para Arbitramento
(A)	(B)	(C) = (B) / (A)	(D)	(E) = (C) * (D)
8.810,16 m ²	5.000,00 m ²	56,753%	50%	28,376%

44. Ocorre que nos outros dois períodos, tarde e manhã, há a prestação de serviços educacionais pela Requerente. Levando em conta que o dia de trabalho acadêmico/escolar pode ser dividido e três períodos (manhã, tarde e noite), então o percentual a ser aplicado no “Fator de Utilização Noturna” é de 33,33% e não cinquenta. Desta forma deve ser reduzida a parte dos AIs ao referido montante, no que diz respeito a despesas não necessárias.

45. Quanto à forma diferenciada de aplicar a CSLL, não merece acolhimento, pois o art. 28 da Lei 9.430/96, prevê que “Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1ª a 3ª, 5ª a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.”.

IX. Juros sobre multa

46. Sobre a incidência de juros sobre as multas, deve ser aplicada a Súmula CARF nº 108, a qual prevê que “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”. Assim, não deve o requerimento da Recorrente, de não aplicação de juros sobre multa, ter procedência.

X. Conclusão

47. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, para, com base nas preliminares, DAR-LHE PROVIMENTO de forma a anular a parte dos AIs relativa à cobrança sobre rendimentos sobre uso gratuito de imóvel. No mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reduzir o montante das despesas não dedutíveis do valor de **R\$ 83.314,31** para **R\$ 55.538,30**, nos termos das tabelas abaixo.

TABELAS CONSTANTES NO TVF					
Critérios para definição de porcentagem despesas dedutíveis (fl. 233)					
Área Total	Área Cedida	Fator de Área	Fator de Utilização Noturna	Fator para Arbitramento	
(A)	(B)	(C)=(B)/(A)	(D)	(E)=(C)*(D)	
8.810,16 m²	5.000,00 m²	56,753%	50%	28,376%	
Resumo do cômputo das despesas não necessárias (fl. 233-234)					
2008	Energia Elétrica	Água e Esgoto	IPTU, Impostos e Taxas	Totais Mensal	Despesa Desnecessária Arbitrada
(A)	(B)	(C)=(B)/(A)	(D)	(E)=(B+C+D)	(F)=28,376% de (E)
Totais	97.770,50	10.808,03	52.256,04	160.834,57	45.638,95
2009	Energia Elétrica	Água e Esgoto	IPTU, Impostos e Taxas	Totais Mensal	Despesa Desnecessária Arbitrada
(A)	(B)	(C)=(B)/(A)	(D)	(E)=(B+C+D)	(F)=28,376% de (E)
Totais	119.169,65	13.574,27	26,45	132.770,37	37.675,36
Total					83.314,31

VALORES DEFINIDOS POR ESTA DECISÃO					
Critérios para definição de porcentagem despesas dedutíveis					
Área Total	Área Cedida	Fator de Área	Fator de Utilização Noturna	Fator para Arbitramento	
(A)	(B)	(C)=(B)/(A)	(D)	(E)=(C)*(D)	
8.810,16 m²	5.000,00 m²	56,753%	33,33%	18,916%	
Cômputo das despesas não necessárias					
2008	Energia Elétrica	Água e Esgoto	IPTU, Impostos e Taxas	Totais Mensal	Despesa Desnecessária Arbitrada
(A)	(B)	(C)=(B)/(A)	(D)	(E)=(B+C+D)	(F)=18,916% de (E)
Totais	97.770,50	10.808,03	52.256,04	160.834,57	30.423,46
2009	Energia Elétrica	Água e Esgoto	IPTU, Impostos e Taxas	Totais Mensal	Despesa Desnecessária Arbitrada
(A)	(B)	(C)=(B)/(A)	(D)	(E)=(B+C+D)	(F)=18,916% de (E)
Totais	119.169,65	13.574,27	26,45	132.770,37	25.114,84
Total					55.538,30

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart